



CONTESTACIÓN A CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA.

Núm. consulta.....: **2/2024**
Fecha presentación.....: 04.03.2024
Núm. Registro.....: s/nº.
Unidad.....: Dirección General de Tributos.
Impuesto.....: Sucesiones y Donaciones

Asunto: reducción aplicable por transmisión de empresa vía pacto sucesorio.

Habiéndose presentado una consulta tributaria en la que se plantean distintas cuestiones sobre la aplicación a un pacto de presente del beneficio recogido en el artículo 132-3 del Texto Refundido de las Disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre (en adelante TR), procede informar lo siguiente:

PRIMERO. Competencia para evacuar contestación a la consulta y alcance la misma.

Conforme a la letra a del apartado 2 del artículo 55 de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante CC.AA.) de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, la contestación a las consultas tributarias sobre impuestos cedidos sólo corresponde a las CC.AA. cuando se refieran a disposiciones dictadas por éstas en el ejercicio de sus competencias normativas.

De las tres preguntas que plantean los consultantes, dos van dirigidas a confirmar la competencia de este centro directivo para evacuar contestación sobre el asunto planteado mientras que la tercera pide confirmación de la aplicación de la reducción del citado artículo 132-3 a un pacto sucesorio con institución de presente.

Soslayando, por no decisivo, que la consulta se plantee como una confirmación del criterio que se haya podido expresar en contestaciones anteriores, las dos preguntas sobre la competencia de este centro directivo, aún calificadas por los consultantes como de naturaleza tributaria, están fuera del ámbito de las consultas, dado que éstas están legalmente orientadas a informar respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso corresponda (artículo 88 de la Ley General Tributaria). Por tanto, lo que pueda razonarse sobre cuestiones competenciales no tiene efecto vinculante. Todo ello sin perjuicio de que, como consideración preliminar, este primer apartado tenga como objeto, precisamente, razonar la competencia de este centro directivo.



Sobre la aplicación de la reducción del citado artículo 132-3 sí que es posible, conforme a la Ley 22/2009, informar con los efectos vinculantes previstos en el artículo 89 de la Ley General Tributaria (LGT).

SEGUNDO. Cuestiones planteadas.

Tres cuestiones se plantean por los consultantes:

- Confirmación de la competencia de esta Dirección General de Tributos (en adelante DGT) para conocer y resolver la aplicabilidad de la reducción del artículo 132-3 a un pacto sucesorio.
- Si la reducción del artículo 132-3 es aplicable a un pacto sucesorio con institución de presente.
- Confirmación de que esta DGT no es competente para conocer y resolver sobre la interpretación del requisito de mantenimiento del artículo 132-3 en un pacto sucesorio

TERCERO. Respuestas a las cuestiones planteadas.

1. Aunque lo que se pueda informar sobre la competencia o incompetencia de esta DGT no tenga, conforme a lo razonado en el primer apartado, la fuerza vinculante que se predica en el artículo 88 LGT de las consultas tributarias escritas, pronunciarse sobre ello es premisa obligada para abordar la pregunta de si una institución de presente tiene derecho a la aplicación de la reducción del artículo 132-3.

Por tanto, antes de informar sobre si una sucesión empresarial instrumentada a través de una institución de presente tiene derecho a la aplicación del artículo 132-3, es necesario despejar las dudas que latan en las preguntas formuladas.

Dando por sentado y pacífico que, de corresponder a la Administración Tributaria aragonesa la contestación a esta pregunta, sería la Dirección General de Tributos el órgano competente para ello, y que su eventual atribución sería por la delegación establecida en la Ley 22/2009, se concreta el elemento conflictivo en si corresponde el ejercicio de la competencia a este centro directivo o a la Dirección General de Tributos de la Administración General del Estado.

La norma que más cerca está de dar una respuesta definitiva es el ya mencionado artículo 55 de la ley 22/2009, regulador del alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión tributaria, al establecer en la letra a de su apartado 2 lo siguiente: *“2. No son objeto de delegación las siguientes competencias: a) La contestación de las consultas reguladas en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General*



Tributaria, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias.

Este precepto formula por tanto la competencia autonómica como excepción al principio general, que niega su delegación, y la circunscribe a la interpretación de disposiciones de ámbito regional.

Siendo evidente que el artículo 132-3 a interpretar es una disposición dictada por la Comunidad Autónoma de Aragón, la competencia de este centro directivo resulta inicialmente procedente.

Los consultantes, aparentemente, suscitan la duda de si se opone a tal conclusión la consideración legal de la reducción que se ventila en este asunto como una mejora de la norma estatal.

Al respecto hay que señalar que, efectivamente, el tan reiterado artículo califica expresamente en su apartado 3 la ventaja fiscal como mejora:

“Artículo 132-3. Reducción por la adquisición ínter vivos de participaciones.

1. La reducción prevista en el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para la transmisión ínter vivos de participaciones exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio será del 99 por 100. El plazo de mantenimiento de lo adquirido, en las condiciones fijadas en tal apartado, será de 5 años.

2. Estas participaciones deberán cumplir los requisitos de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio en el ejercicio anterior a la fecha de la donación; no obstante, cuando sólo se tenga parcialmente derecho a la exención, también será aplicable, en la misma proporción, esta reducción.

3. La reducción tendrá el carácter de mejora a los efectos previstos en el artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía.”

Ahora bien, la configuración y consecuencias de tal carácter se perfilan normativamente en el tercer párrafo de la letra a del primer apartado del artículo 48 de la Ley 22/2009 al disponer lo siguiente:

“Artículo 48. Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

1. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

a) Reducciones de la base imponible: Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones “ínter vivos”, como para las mortis causa, las reducciones que



consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.

Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.”

Conforme a la redacción transcrita, cuando una Comunidad mejora una reducción estatal, la norma autonómica la sustituye, esto es, desplaza la norma general que, por expresarlo de manera sencilla, deja de ser aplicable, en nuestro caso, en Aragón. Así entendido el mandato de este artículo 48, la única disposición susceptible de interpretación en el caso planteado es la aragonesa.

Para finalizar esta parte de la contestación hay que referirse, esté o no en la base y motivación de la consulta que se está resolviendo, a la consulta vinculante V0102-22 de la Dirección General de Tributos de la Secretaría de Estado de Hacienda.

En esa consulta vinculante se le preguntaba al órgano estatal por el requisito de mantenimiento del artículo 20.6 de la Ley 29/1987 en el caso de un pacto sucesorio de presente. En su contestación hay razonamientos que interesan para solventar los aspectos sustantivos y competenciales planteados ahora.

Sobre su propio ámbito competencial, el pronunciamiento administrativo estatal deja escrito que *“este Centro Directivo no puede contestar a consultas vinculantes referentes a la aplicación de las disposiciones dictadas por la referida Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias, competencia que le corresponde a la Comunidad Autónoma que haya dictado la norma objeto de consulta, en este caso, a la Comunidad Autónoma de Aragón”*.

Por tanto, en este párrafo, plenamente congruente con lo razonado previamente en nuestra contestación, parece haber un reconocimiento expreso a la competencia de la Comunidad Autónoma para informar con carácter vinculante.

2. En ejercicio de la delegación de esa competencia debe fijarse cuál sea el criterio de esta administración tributaria autonómica sobre la aplicación del beneficio fiscal por sucesión



empresarial inter vivos a un pacto de presente. En el documentado escrito de consulta se hacen distintas consideraciones sobre contestaciones anteriores de este centro directivo que deben ser abordadas ahora desde una perspectiva temporal.

Así, en la consulta vinculante 4-2018 se reconoció por esta DGT un cambio de criterio respecto de la situación anterior sobre la tributación de los pactos de presente, consistente en que, si uno de estos pactos tiene por objeto bienes empresariales, corresponde aplicarle, si procede, los beneficios de los artículos 132-1 o 132-3 y no los del 131-3. Es decir, los de la sucesión inter vivos. Es relevante apuntar que, en aquel tiempo, el criterio del Ministerio de Hacienda era que los beneficios aplicables eran los de la sucesión mortis causa.

Un segundo hito se produce en junio de 2020 cuando, entre otras, la consulta vinculante V 1788-20 cambia el criterio administrativo estatal y considera que a un negocio sucesorio con efectos inter vivos no le son aplicables ni los beneficios de la sucesión empresarial mortis causa ni la producida inter vivos.

Desde ese momento el criterio estatal se ha mantenido uniforme y coherente, argumentando la inaplicabilidad al pacto de presente de cualquiera de los beneficios previstos para la sucesión empresarial. Por el contrario, el criterio de la administración aragonesa, por ejemplo en las consultas vinculantes 8-2020 y 8/2021, ha sido que procede aplicar la reducción del artículo 132-3 cuando la transmisión inter vivos de unas participaciones se instrumente a través de un pacto mortis causa con institución de presente.

Ese diferente criterio se manifiesta con absoluta claridad en la citada consulta vinculante V 0102-22 en la que el Ministerio se refiere expresamente al artículo 132-3 para informar en su cuarta conclusión lo siguiente: *“Cuarta: No parece aplicable a la adquisición efectuada por los consultantes mediante pacto sucesorio de presente la reducción regulada en el artículo 132-3 del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, ya que en dicho precepto se recoge la reducción por la adquisición intervivos de participaciones, remitiéndose al artículo 20.6 de la LISD que, como se ha indicado, no será aplicable a los pactos sucesorios de presente”*

Sobre esta indeseada situación de contradicción, debe comunicarse a los consultantes que lo expresado en la consulta vinculante V 0102-22 tiene el alcance propio del mejor informe posible, pero que, en nuestra opinión, no tiene el rango de criterio administrativo, deduciendo tal conclusión tanto del primer inciso de esa cuarta conclusión (*“no parece aplicable”*) como, principalmente, de la exposición previa de esa consulta vinculante, que ya se ha referido antes en esta contestación al razonar sobre los aspectos competenciales.

Por tanto, el criterio administrativo sobre el artículo 132-3 corresponde fijarlo a la administración autonómica y a tal efecto procede confirmar, asumiendo su argumentación, lo expuesto en las contestaciones de este centro directivo en la consulta 4-2018 y



concordantes. Confirmación que no ignora, desde la mayor consideración y el debido respeto, que el criterio estatal es distinto.

3. Aunque en los puntos 1 y 2 de este apartado Tercero se ha razonado la competencia para evacuar consultas vinculantes sobre el artículo 132-3, deben abordarse otra vez esos elementos argumentales para contestar, o no, la tercera pregunta de los consultantes sobre el requisito de mantenimiento.

Nuevamente existe, por contradictoria, una anómala situación de partida porque, en la consulta vinculante V 0102-22, se preguntaba por el requisito de mantenimiento del artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en un pacto sucesorio, y la Dirección General del Ministerio, coherentemente con su planteamiento de que no procede aplicar las reducciones de la sucesión empresarial a los pactos sucesorios inter vivos, y también posiblemente por no considerarse competente, no llegó a pronunciarse sobre ello.

Por nuestra parte, esta administración, ante una pregunta prácticamente idéntica, informó en la consulta 7-2021 que se rechazaba esa competencia en estos términos: *“Al tratarse de una mejora de la reducción estatal prevista en el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para la transmisión ínter vivos de participaciones exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, y por tanto no de una reducción propia, y al versar la consulta sobre el requisito de mantenimiento sobre el que la normativa aragonesa no contiene ninguna especialidad respecto de la normativa general, no procede evacuar contestación vinculante por resultar competente para ello la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública...”*

A la vista de lo anterior, y respecto de lo informado en la consulta 7/2021 justificando el no evacuar criterio sobre el requisito de mantenimiento, procede completar y precisar ahora señalando, sobre la consideración ya razonada de que la reducción aragonesa configurada como mejora de la estatal sustituye a ésta, que en el texto del artículo 132-3 se hace expresa mención a que el mantenimiento de lo adquirido se deberá cumplir en las condiciones fijadas en la normativa estatal. Esa precisión legal de expresa remisión a la normativa estatal apunta, so pena de resultar innecesaria en una reducción configurada como mejora, a que el requisito de mantenimiento es una excepción a la competencia autonómica para contestar consultas con carácter vinculante por deber aplicarse siempre conforme a la norma estatal y, lógicamente, conforme a la interpretación que se derive de quien tenga competencia para ello.

Entendiendo que la situación resultante es insatisfactoria para los consultantes al no poder este centro directivo contestar este punto y, adicionalmente, poder encontrarse con que tampoco lo haría el órgano estatal, debe indicarse, como información no vinculante, que esta administración actuará en los procedimientos de aplicación del ISD en los que se pueda sustanciar el cumplimiento del requisito de mantenimiento del artículo 20.6 de la LISD



conforme a la nutrida doctrina administrativa estatal acerca del mismo. Y que, en cumplimiento y ejercicio de su función de asistencia a los contribuyentes, distinta de la contestación de consultas con carácter vinculante, podrá orientarles, a través de los cauces oportunos, sobre cuál pueda ser ese criterio.

CUARTO. Efecto vinculante.

Por último, debe reseñarse que la respuesta a estas cuestiones tiene carácter vinculante sólo para los órganos de la Administración Tributaria Aragonesa, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Zaragoza, a fecha de la firma electrónica.

Francisco Pozuelo Antoni.
Director General de Tributos

Notas:

Las consultas tributarias vinculantes de la Comunidad Autónoma de Aragón que se citan pueden consultarse en la página web de la Dirección General de Tributos:

<https://www.aragon.es/-/consultas-tributarias-del-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones>

Las consultas tributarias vinculantes del Ministerio de Hacienda, pueden consultarse en:

<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Doctrina/Paginas/ConsultasDGT.aspx>